

14. Sentença arbitral em litígios tributários – vinculação a precedentes e judicialização: seria desejável o controle judicial da sentença arbitral?

Paulo Cesar Conrado
Júlia Silva Araújo Carneiro
André Luiz Fonseca Fernandes
Phelipe Moreira Souza Frota

Dentre as várias questões relevantes a serem resolvidas para que seja criado um regime de arbitragem tributária no Brasil, uma tem sido objeto de debate mais constante, por estar ligada aos valores da isonomia e da segurança jurídica: seria desejável que as sentenças arbitrais tributárias ficassem sujeitas ao controle judicial?

O texto a seguir parte da arbitrabilidade objetiva tributária para abordar essa questão.¹ Se tal arbitrabilidade for limitada à análise da qualificação jurídica dos fatos (classificação fiscal de mercadorias, por exemplo), os autores sustentam que a sentença arbitral ficaria sujeita a judicialização, fundada em questões de direito (validade de atos normativos) não apreciadas na instância arbitral.²

Se, por outro lado, for mais ampla a cognição na seara arbitral tributária, com a apreciação de questões de direito pelos árbitros,³ dois caminhos seriam possíveis: (i) poderia haver, como no regime português de arbitragem tributária, previsão de recurso da sentença arbitral, a ser apreciado pela segunda instância do

-
- 1 Cf. CONRADO, Paulo Cesar; CARNEIRO, Júlia Silva Araújo; FERNANDES, André Luiz Fonseca; FROTA, Phelipe Moreira Souza. Reflexões sobre a judicialização da sentença arbitral em litígios tributários. *JOTA*, 16 ago. 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/reflexoes-sobre-a-judicializacao-da-sentenca-arbitral-em-litigios-tributarios-16082019>. Acesso em: 28 ago. 2021. O texto incluído nesta coletânea é uma versão um pouco modificada daquela que foi originalmente publicada no *JOTA*.
 - 2 Em atenção ao direito fundamental ao acesso à tutela jurisdicional. É de se cogitar se tal judicialização realmente irá ocorrer em caso de aprovação do PL n. 4.468/2020, que institui via arbitral tributária voltada às “matérias fáticas” (*caput* do art. 2º), sendo ali vedada discussão sobre lei em tese e constitucionalidade de normas (incisos I e II do art. 2º).
 - 3 É o caso do PL n. 4.257/2019, que não contém qualquer limitação de matéria arbitrável.

Poder Judiciário; ou (ii) poderia ser adotada a tradição brasileira da Lei de Arbitragem (LA) de não se admitir o reexame de mérito da sentença arbitral, sendo autorizado apenas pleito de anulação da decisão por vício procedimental (arts. 32 e 33 da LA).

Os Projetos de Lei (PLs) n. 4.257/2019 e 4.468/2020 adotaram o caminho (ii),⁴ o que significa que o controle judicial da sentença arbitral constitui hipótese excepcional nos mecanismos neles descritos. Além disso, importante ponderação do texto foi contemplada nos PLs: a compatibilização da arbitragem tributária com o sistema de precedentes vinculantes do Código de Processo Civil de 2015 (CPC/2015).

É o que se percebe, no PL n. 4.257/2019, no caput do art. 16-F (com a redação dada pelo Parecer SF n. 82/2019)⁵ que se pretende incluir na Lei de Execução Fiscal (LEF) e, no PL n. 4.468/2020, nos arts. 2º, III,⁶ e 10.⁷

A preocupação com isonomia e segurança jurídica é, portanto, refletida nos PLs, sendo indispensável que a discussão dos projetos no Congresso Nacional não se afaste de tais valores para que a validade e a autonomia do instituto arbitral tributário sejam preservadas.

4 No caso do PL n. 4.468/2020, como se viu anteriormente, é de se cogitar se isso irá provocar judicialização das sentenças arbitrais.

5 “Qualquer das partes pode pleitear ao órgão do Poder Judiciário competente a declaração de nulidade caso a sentença arbitral contrarie enunciado de súmula vinculante, decisão do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade ou acórdão proferido em julgamento de incidente de resolução de demandas repetitivas, incidente de assunção de competência, recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida e recursos extraordinário ou especial repetidos (*sic*), desde que anteriores ao recebimento da notificação arbitral ou da decisão do pedido de esclarecimentos sendo aplicável, no que couber, o previsto nos arts. 32 e 33 da Lei n. 9.037, de 23 de setembro de 1996.”

6 “As controvérsias tributárias que podem ser objeto da arbitragem tributária de que trata esta Lei são aquelas relativas a matérias fáticas, sendo vedado: [...] III – decisão contrária a entendimento consolidado pelo Poder Judiciário nas hipóteses de que trata o art. 927 da Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil), bem como julgamentos em sede de repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal.”

7 “Poderá ser proposta ação de anulação do laudo arbitral, após 60 dias da ciência pelas partes do laudo arbitral proferido, quando: I – for nulo o compromisso arbitral; II – emanou de quem não podia ser árbitro; III – não contiver os requisitos do art. 3º desta Lei; IV – for proferida fora dos limites do compromisso arbitral; V – comprovado que foi proferida por prevaricação, concussão ou corrupção passiva; VI – forem desrespeitados os princípios de que trata o art. 2º desta Lei; VII – for proferida fora do prazo estipulado no art. 6º, IX desta Lei.” A redação é muito semelhante à do art. 32 da LA.

Conforme ressaltado nos três artigos publicados anteriormente nesta coluna,⁸ a implementação da arbitragem tributária no Brasil impõe a superação de diversos desafios, considerando as peculiaridades do nosso sistema jurídico. Uma das reflexões pertinentes ao tema corresponde à possibilidade de ulterior judicialização da sentença arbitral e, caso superada essa premissa, à definição das hipóteses em que ela é cabível.

O processo arbitral insere-se em um sistema autônomo, inconfundível com o do CPC/2015, e suas linhas mestras estão definidas na Lei n. 9.307/96 (LA). O art. 18 da LA prevê como regra a irrecorribilidade, em seu mérito, da sentença arbitral, dispondo que “o árbitro é juiz de fato e de direito, e a sentença que proferir não fica sujeita a recurso ou a homologação pelo Poder Judiciário”. Os casos de anulação da sentença arbitral previstos no art. 32 são excepcionais e visam a assegurar a observância de preceitos de ordem pública indispensáveis à administração da justiça. Não se prestam, assim, a discutir a justiça da decisão ou o fundo da controvérsia.⁹

A par disso, é certo que algumas demandas, como as tributárias, possuem características peculiares: diferentemente das arbitragens comerciais e até mesmo dos conflitos contratuais envolvendo a Administração Pública, o objeto litigioso tende à multiplicação, uma vez que a maioria das questões discutidas é comum a diversos contribuintes. Esse fator intensifica a preocupação com problemas de justiça fiscal, já que decisões conflitantes em casos análogos podem criar distorções entre contribuintes e produzir desequilíbrios de ordem concorrencial.

Ao lado disso, grande parte dos litígios tributários envolve alegações de questões de direito. Isso se dá, principalmente, pelo extenso regramento de princípios e regras de direito tributário pela Constituição, aliado às constantes mudanças e à expressiva quantidade de normas infraconstitucionais tributárias.

8 PISCITELLI, Tathiane; CONRADO, Paulo Cesar; MASCITTO, Andréa. Reflexões sobre a criação da arbitragem tributária no Brasil. *JOTA*, 6 jul. 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/reflexoes-sobre-a-criacao-da-arbitragem-tributaria-no-brasil-06072019>. Acesso em: 29 jul. 2019; FERNANDES, André Luiz Fonseca; FROTA, Phelipe Moreira Souza. Arbitragem tributária e o lançamento de ofício – uma perspectiva acerca do momento de sua opção. *JOTA*, 18 jul. 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/arbitragem-tributaria-e-o-lancamento-de-oficio-18072019>. Acesso em: 29 jul. 2019; e GIANNETTI, Leonardo Varella; MACHADO, Luiz Fernando Dalle Luche. Qual seria o melhor local para a instauração de um tribunal arbitral no Brasil? *JOTA*, 2 ago. 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/qual-seria-o-melhor-local-para-a-instauracao-de-um-tribunal-arbitral-no-brasil-02082019>. Acesso em: 4 ago. 2019.

9 CARMONA, Carlos Alberto. *Arbitragem e processo: um comentário à Lei n. 9.307/96*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 412.

Desse modo, torna-se necessário definir a abrangência da cognição do árbitro no campo tributário. Um modelo possível é limitar a análise do tribunal arbitral a discussões nas quais a qualificação jurídica dos fatos dependa, sobretudo, de análises técnicas (geralmente denominadas questões fáticas), tais como a classificação fiscal de mercadorias ou a definição do montante decorrente de decisão judicial transitada em julgado e passível de compensação (art. 74 da Lei n. 9.430/96) pelo contribuinte,¹⁰ excluindo a possibilidade de alegações sobre a validade de atos normativos e demais questões de direito.

Esse formato levaria à admissão de ulterior judicialização, considerando o direito fundamental ao acesso à tutela jurisdicional efetiva, uma vez que tais questões seriam subtraídas da cognição exercida pelo tribunal arbitral. Contudo, um dos atrativos principais da via arbitral é a celeridade no julgamento das demandas e a segurança jurídica daí decorrente, qualidades que restariam mitigadas com a possibilidade de nova apreciação do litígio pelo Judiciário, ainda que sob alegações diversas.

Outra alternativa consiste em possibilitar a apreciação de questões de direito pelo árbitro. Trata-se do modelo adotado em Portugal, no qual o árbitro exerce função jurisdicional, é juiz de fato e de direito da causa e pode apreciar a validade de atos normativos e outras questões de direito.

O regime português de arbitragem tributária possibilita às partes, nos termos do art. 25º, n. 1 e 2, do Decreto-Lei n. 10/2011, de 20 de janeiro daquele ano (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária – RJAT), a interposição de recurso para o Tribunal Constitucional, caso a sentença arbitral¹¹ recuse a aplicação de norma com fundamento na sua inconstitucionalidade ou aplique norma cuja inconstitucionalidade tenha sido suscitada. Há, ainda, previsão de recurso da sentença arbitral para o Supremo Tribunal Administrativo,¹² caso a

10 MENDONÇA, Priscila Faricelli de. Questões tributárias arbitráveis. In: PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andréa; MENDONÇA, Priscila Faricelli de (coord.). *Arbitragem tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 169.

11 O modelo português de arbitragem tributária denomina “decisão arbitral” a decisão final do processo arbitral. Utilizou-se neste trabalho o termo “sentença arbitral” em relação àquele modelo apenas para facilitar a exposição.

12 O art. 209º da Constituição portuguesa prevê, entre outros, os seguintes tribunais: “a) O Supremo Tribunal de Justiça e os tribunais judiciais de primeira e de segunda instância”; e b) “O Supremo Tribunal Administrativo e os demais tribunais administrativos e fiscais”. Tal norma constitucional distingue, assim, os tribunais judiciais dos tribunais administrativos e fiscais, sendo que estes últimos compõem uma categoria própria de tribunais,

decisão divirja, quanto à mesma questão fundamental de direito, de acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo ou pelo Supremo Tribunal Administrativo, órgãos hierarquicamente superiores aos tribunais administrativos e fiscais, competentes para apreciar os litígios fiscais.¹³

A sentença arbitral também pode ser anulada mediante pedido de impugnação, fundado na: (i) não especificação dos fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão; (ii) oposição dos fundamentos com a decisão; (iii) pronúncia indevida ou na omissão de pronúncia; e (iv) violação dos princípios do contraditório e da igualdade das partes.

É interessante notar que o art. 124^o, n. 4, alíneas h e j, da Lei n. 3-B/2010, de 28 de abril daquele ano (autorização legislativa da Assembleia da República portuguesa para aprovação do RJAT), estabeleceu, além da disciplina do pedido de impugnação anteriormente exposta, a consagração, como regra, da irrecorribilidade da sentença arbitral, prevendo *unicamente* a possibilidade de recurso para o Tribunal Constitucional, nas mesmas hipóteses hoje mencionadas no art. 25^o, n. 1, do RJAT.

A previsão de recurso da sentença arbitral para o Supremo Tribunal Administrativo foi, assim, criada pelo RJAT, o que é motivo de crítica da doutrina portuguesa. Sustenta-se que a celeridade acaba por ser prejudicada¹⁴ e que, embora a arbitragem tributária promova um descongestionamento de processos na primeira instância (tribunais administrativos e fiscais), tal regime recursal permite o subsequente agravamento do já elevado congestionamento processual no Supremo Tribunal Administrativo.¹⁵

a quem compete o exercício de jurisdição em matéria administrativa e fiscal. Os tribunais administrativos e fiscais constituem o primeiro degrau de uma hierarquia que tem, no segundo degrau, os tribunais centrais administrativos e, no ápice, o Supremo Tribunal Administrativo. Cf. ANDRADE, José Carlos Vieira de. *A justiça administrativa (Lições)*. 16. ed. Coimbra: Almedina, 2017, p. 27-31 e 127-135.

- 13 Note-se que foi aprovada pela Assembleia da República de Portugal, no dia 19 de julho de 2019, a Proposta de Lei n. 180/XIII, que altera o regime recursal da sentença arbitral para o Supremo Tribunal Administrativo. Foi acrescentada a seguinte hipótese de cabimento recursal: sentença arbitral que esteja em oposição, quanto à mesma questão fundamental de direito, com outra sentença arbitral.
- 14 Cf. SOUSA, Jorge Lopes de. Comentários ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária. In: VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais (coord.). *Guia da arbitragem tributária*. 2. ed. rev. e atual. Coimbra: Almedina, 2017, p. 235.
- 15 Cf. TAVARES DA SILVA, Suzana. O combate à morosidade da justiça tributária: do cometimento de pendências para a arbitragem tributária à criação de ADR. *Revista Arbitragem Tributária*, n. 10, p. 5-10, jan. 2019.

A tentativa de adoção de sistema semelhante no Brasil encontraria dificuldades evidentes: parte relevante da doutrina sustenta que não seria possível submeter à arbitragem tributária questões relativas à constitucionalidade de normas tributárias.¹⁶ Para tais autores, apenas um exame de legalidade seria constitucionalmente autorizado à via arbitral. Além disso, a demora na apreciação de eventuais recursos pelo Judiciário e a insegurança jurídica gerada pela possibilidade de ulterior revisão do mérito da sentença arbitral constituiriam importantes consequências a serem consideradas.

Discute-se no Grupo de Pesquisa se tais consequências poderiam ou não ser relevadas. Ou seja: se seria conveniente, em um primeiro momento, pensar na arbitragem tributária apenas como meio de auxiliar o descongestionamento da primeira instância do Poder Judiciário, já que, como revela o relatório “Justiça em Números” de 2018, do Conselho Nacional de Justiça, o Poder Judiciário concentra, no 1º grau de jurisdição, 94% do acervo processual e 85% dos processos ingressados no último triênio.¹⁷ Nessa hipótese, o sistema brasileiro se aproximaria do sistema português, com ampla possibilidade de recurso da sentença arbitral, a ser apreciado pela segunda instância do Poder Judiciário.

Outra hipótese seria manter, na arbitragem tributária, a tradição brasileira materializada na LA, qual seja, a de não admitir o reexame da sentença arbitral quanto ao mérito, com a restrita possibilidade de pleito de anulação da decisão por vício procedimental (arts. 32 e 33 da LA).

Esse modelo também leva a reflexões importantes, como a compatibilização da arbitragem com o sistema de precedentes vinculantes trazido pelo CPC/2015.

Considerando que, diversamente das arbitragens comerciais, um número expressivo de causas tributárias se baseia em alegações de direito, é recomendável a vinculação expressa, por lei, dos tribunais arbitrais aos precedentes obrigatórios emitidos pelo Supremo Tribunal Federal (STF) e Superior Tribunal de Justiça (STJ), na forma do art. 927 do CPC/2015.¹⁸ A inobservância desses

16 Cf. PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andréa. Desafios e limites da arbitragem tributária no direito brasileiro. *Revista Arbitragem Tributária*, n. 8, p. 6-11, jan. 2018.

17 Confira-se o Sumário Executivo e a exposição feita nas páginas 100 e 101 daquele relatório. A íntegra do referido documento pode ser verificada em: <http://www.cnj.jus.br/pesquisas-judiciarias/justicaemnumeros/2016-10-21-13-13-04/pj-justica-em-numeros>. Acesso em: 29 jul. 2019.

18 Embora o rol do referido dispositivo inclua precedentes emitidos por tribunais locais, este trabalho se limitará à análise dos precedentes de abrangência nacional, proferidos pelo STF e STJ.

precedentes na arbitragem gera problemas de justiça fiscal e neutralidade tributária, permitindo a criação de situações anti-isonômicas entre contribuintes e a obtenção de vantagens concorrenciais indevidas, a depender da natureza da jurisdição eleita, se privada ou estatal.

Além disso, apesar de a arbitragem configurar sistema próprio e autônomo em relação ao CPC/2015, os precedentes vinculantes integram o aparato normativo do qual o árbitro não pode se distanciar,¹⁹ já que vedado o recurso à equidade nas arbitragens tributárias (arts. 1º, § 3º, da LA e 108, IV, § 2º, do CTN). Isso não impede que o árbitro afaste a aplicação do precedente, de forma motivada, se constatar a desconexão entre o caso sob julgamento e o paradigma.

Caso, todavia, a sentença arbitral desconsidere precedente obrigatório, fica a pergunta: há meio de impugnação disponível para as partes? Atualmente, o regime da LA não admite a alegação de *error in iudicando* perante o Judiciário (art. 32 da LA), apesar de existir quem defenda o cabimento de ação anulatória na hipótese de descumprimento de precedente, por vício na fundamentação.²⁰ Também o cabimento de reclamação em tais casos é tema envolto em controvérsias.

Caberá ao legislador, portanto, definir as consequências para o descumprimento dos precedentes vinculantes nas arbitragens tributárias.²¹

Questão conexa, embora com contornos distintos, diz respeito à exigibilidade da sentença arbitral no caso de superveniente precedente vinculante do STF em sentido contrário. Tratando-se de decisão judicial, os arts. 525, § 12, e 535, § 5º, do CPC/2015 afastam a exigibilidade da obrigação reconhecida em título executivo judicial (i) fundado em lei ou ato normativo considerado inconstitucional pelo STF e (ii) fundado em aplicação ou interpretação de lei ou ato normativo tido pelo STF como incompatível com a Constituição.

19 Nesse sentido: AMARAL, Guilherme Rizzo. O controle dos precedentes na arbitragem tributária. In: PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andréa; MENDONÇA, Priscila Faricelli de (coord.). *Arbitragem tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 292-293.

20 TUCCI, José Rogério Cruz e. O árbitro e a observância do precedente judicial. *Conjur*, 1º nov. 2016. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2016-nov-01/paradoxo-corte-arbitro-observancia-precedente-judicial>. Acesso em: 29 jul. 2019.

21 Isso foi feito no âmbito do Projeto de Lei (PL) n. 4.257/2019, de autoria do Senador Antonio Anastasia, que pretende instituir a arbitragem em matéria tributária no Brasil. Tal PL, apresentado no Plenário do Senado Federal em 6 de agosto de 2019, será objeto de análise e debate nos próximos textos desta coluna.

Quanto à sentença arbitral, porém, não há consenso sobre a aplicação dos referidos dispositivos. Por um lado, permitir a autonomia absoluta entre o sistema do CPC/2015 e a via arbitral pode causar, como visto, situações anti-isonômicas entre litigantes em posições análogas. Por outro, a estabilidade da sentença arbitral, oriunda da delimitação rígida das hipóteses de controle das sentenças arbitrais pelo Judiciário (art. 32 da LA), constitui fator de estímulo à opção pela arbitragem.

Uma possível solução para o ponto é permitir aos atores envolvidos nos litígios tributários submetidos à via arbitral a revisão consensual da respectiva sentença, caso sobrevenha precedente vinculante do STF em sentido contrário, respeitada a aplicação isonômica do acórdão para contribuintes em situações equiparadas.

A autonomia da vontade é a base do processo arbitral, e as partes, ao optarem pela arbitragem, estão cientes das limitações impostas à revisão da sentença em tal via obtida. Assim, poderiam as partes celebrar negócio jurídico processual com vistas a limitar antecipadamente a execução de sentença arbitral, na hipótese de o STF emitir precedente vinculante em sentido oposto à conclusão alcançada pelo tribunal arbitral.

Tal solução também pode ser imposta pelo legislador, inaugurando-se a possibilidade de a Fazenda Pública pleitear judicialmente a inexigibilidade da sentença arbitral cuja fundamentação tenha sido superada pelo STF ou STJ em precedente vinculante, caso esta lhe seja desfavorável. Do mesmo modo, seria permitido ao contribuinte, com base nos arts. 525, § 12, e 535, § 5º, do CPC/2015, aduzir a inexigibilidade, total ou parcial, de certidão de dívida ativa oriunda de sentença arbitral definitiva, seja perante o tribunal arbitral, seja junto ao Judiciário, a depender da configuração adotada pela lei.

É certo concluir, com esse cenário, que a arbitragem em ambiente tributário (entre outros em que o modelo de precedente vinculativo tem especial incidência) reclama peculiar atenção, esforço que haverá de recompensar todos os atores, garantindo-lhes não só as vantagens imediatamente oferecidas pelo sistema arbitral, mas a segurança e a isonomia mediatamente ofertadas pelo regime jurisprudencial dotado de força vinculante.